

Uchwała 7 sędziów NSA
z dnia 28 października 2024 r.

II FPS 2/24

Organ właściwy do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności

Uchwała

W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.), jest **właściwy dla strony naczelnik urzędu skarbowego.**

Argumenty NSA

Zakres kognicji obu organów wskazuje na bardziej ogólny charakter kompetencyjny NUS w porównaniu do wyspecjalizowanego do spraw z zakresu prawa celnego charakteru zadań NUCS.

To również NUS nie zaś NUCS jest organem egzekucyjnym.

NUS prowadzi ewidencję podatników i płatników oraz wykonuje czynności z zakresu egzekucji i zabezpieczenia administracyjnej należności pieniężnych

Nadanie rygoru decyzji nieostatecznej wymaga znajomości sytuacji ekonomicznej danego podatnika i bezpośrednio wiąże się z obowiązkiem jej niezwłocznego wykonania.

Argumenty NSA

Przesłanki nadania rygoru są przede wszystkim związane z sytuacją majątkową strony postępowania, jej stosunkiem do wykonania nałożonego obowiązku oraz możliwościami wykonania tego obowiązku w drodze potencjalnej egzekucji.

Nie są zaś bezpośrednio związane z treścią decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

To zatem kompetencje naczelnika urzędu skarbowego, nie zaś naczelnika urzędu celno-skarbowego dają instrumenty i wiedzę co do określenia przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

Argumenty NSA

Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stanowi czynności z zakresu wymiaru daniny, jej ustalenia, czy określenia.

Zobowiązuje natomiast jej adresata do niezwłocznego jej wykonania pod rygorem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w tym przedmiocie.

Nadanie decyzji takiego przymiotu możliwe jest tylko w drodze wyjątku i tylko w przypadku ziszczenia się ściśle określonych przesłanek, ocena których należy do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla jej adresata.

Argumenty NSA

Za powyższym kierunkiem interpretacyjnym przemawiają zarówno podnoszone powyżej względy wykładni celowościowej i systemowej, a także pozycja ustrojowa oraz kompetencje obu wskazanych organów oraz praktyka kształtowana w stanie prawnym obowiązującym przed 1 marca 2017 r., która wobec braku jednoznacznie wyrażonej przez ustawodawcę woli jej

zmiany, winna być również po tej dacie kontynuowana, zgodnie z zasadami pewności prawa oraz pogłębiania zaufania obywateli do prawa i organów stosujących prawo.

Krytyka

W przypadku, gdy normy prawne nie przewidują wyraźnie kompetencji organu państwowego, kompetencji tej nie wolno domniemywać i w oparciu o inną rodzajowo kompetencję przypisywać ustawodawcy zamiaru, którego nie wyraził (por. uchwała TK z dnia 10 maja 1994 r. sygn. W 7/94, OTK ZU 1994, poz. 23).

W świetle zasady prawidłowej legislacji, stanowiącej jeden ze standardów państwa prawnego, treść przepisów kompetencyjnych nie może być korygowana w drodze wykładni rozszerzającej czy zawężającej (por. wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., sygn. K 25/99, OTK 2000 r.)

Krytyka

Umiejscowione art. 239b § 3 w Dziale IV „Postępowanie podatkowe”

Wykonalność to określona cecha decyzji podatkowej, ściśle z nią powiązana.

Art. 239a o.p. odnosi się do wszystkich sposobów realizacji obowiązków wynikających z wydanej decyzji nieostatecznej, a nie tylko wykonywanych w drodze egzekucji.

W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 marca 2017 r. istniała szczególna norma kompetencyjna do nadawania rygoru. Zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy o UKS rygor natychmiastowej wykonalności decyzji był nadawany przez NUS.

Na podstawie KPA - można dać rygor wykonalności w samej decyzji. Nie ma wątpliwości, że rygor nadaje organ, który decyzję wydał.

Krytyka

Nie można utożsamiać postępowania w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności z postępowaniem egzekucyjnym prowadzonym na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej może otwierać organowi drogę do podjęcia stosownych czynności w celu przeprowadzenia egzekucji administracyjnej, co jednak nie uzasadnia twierdzenia o istniejącym podobieństwie obu tych instrumentów prawnych, prowadzącego do uznania kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

Krytyka

Postępowanie w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności toczy się w ramach sprawy podatkowej, w której wydano decyzję mogącą zostać objętą rzeczonym rygorem, w tym sensie, że jest to szczególne - wpadkowe - postępowanie w obszarze postępowania podatkowego prowadzonego w indywidualnej sprawie podatkowej.

Postępowanie podatkowe w określonej sprawie podatkowej nie zakończyło się jeszcze, a to z powodu wniesienia odwołania od decyzji, której może zostać nadany rozważany rygor.

Krytyka

Wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych i wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych - to są już kompetencje do wykonywania przymusu państwowego w zakresie realizacji wdanej przez inny organ decyzji.

Przypisanie na tej podstawie kompetencji NUS do nadania rygoru decyzji NUCS jest w istocie oparte na kompetencji innej rodzajowo.

Krytyka

W projekcie ustawy o KAS wskazywano, że organ prowadzący kontrolę posiada wiedzę o sytuacji faktycznej i prawnej kontrolowanego oraz może dokonywać bieżącej weryfikacji działań podejmowanych przez kontrolowanego pod kątem wystąpienia przesłanek dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych, które zostały sprecyzowane w katalogu otwartym w art. 33 § 1 o.p.

Krytyka

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie upoważnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (Dz. U. z 2023 r., poz. 2601).

§ 1 pkt 2 lit. b)

Upoważnienie do nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji na podstawie przepisów rozdziału 16a działu IV o.p. - związanych z postępowaniem podatkowym przeprowadzonym przez tego naczelnika urzędu celno-skarbowego z upoważnienia Szefa KAS.

Czy zatem MF delegował kompetencje, których Szef KAS nie posiada?

Kontakt



Tomasz Siennicki

Partner

e-mail: tomasz.siennicki@kndp.pl

Mob. +48 782 985 223

Kolibski, Nikończyk Dec & Partnerzy SKA

ul. Mokotowska 1, XIV P

00-640 Warszawa

www.kndp.pl